

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem am Ende als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in S und €) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 unter anderem Tagesdiäten in Höhe von 18.687,00 S als Werbungskosten.

Im Zuge der Veranlagung wurde nur ein Teil der beantragten Diäten (5.314,00 S) anerkannt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

*"Diäten können nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die Dienstreise an Orte führt, die mindestens 25 km vom Dienstort entfernt liegen und die Reise länger als 3 Stunden dauert."*

*"In Ihrem Fall wurde festgestellt, daß der Ausgangspunkt von Dienstreisen Mödling ist, sodaß alle Orte innerhalb von 25 km (Vösendorf, Wien, u.a.) für Diäten nicht in Frage kommen. Ihre Reisekostenaufstellung wurde gemäß obiger Bestimmung berichtigt."*

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw fristgerecht Berufung und führte darin wie folgt aus:

*"Im angefochtenen Bescheid, der mir am 30. Oktober 2001 postalisch zugegangen ist, bringen Sie zum Ausdruck, dass Diäten nur dann als Werbungskosten anerkannt werden,*

wenn die Dienstreise an Orte führt, die mindestens 25 km vom Dienstort entfernt liegen und die Reise länger als drei Stunden dauert. In concreto wurden mir daher mehrere Dienstreisen aus dem von mir vorgelegten Verzeichnis gestrichen, weil diese innerhalb der 25-km-Grenze lagen.

Dazu darf ich im Rahmen der Berufungsbegründung ausführen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH sich die 25-km-Grenze ausschließlich auf selbständige Erwerbstätige bezieht, der ich jedoch nicht bin, ich bin Offizier der österreichischen Bundesgendarmerie und falle daher nicht in jenen Personenkreis, auf den sich die 25-km-Grenze bezieht.

Ich ersuche daher, allenfalls im Rahmen einer Berufungs- Vorentscheidung diesen nach meiner Rechtsmeinung unbegründeten Abzug zu meinen Gunsten entsprechende zu überarbeiten."

In einem am selben Tag wie die Berufung (31. Oktober 2001) eingebrachten Schreiben, teilte der Bw ergänzend zu seiner Berufung mit, dass er von Kollegen erfahren habe, dass bei anderen Finanzämtern auch Reisen unter 25-km-Entfernung anerkannt worden wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu in der Begründung aus:

"Das Finanzamt kann sich Ihrer Argumentation, daß sich die 25 km-Grenze ausschließlich auf Selbständige bezieht, nicht anschließen. dazu folgende Begriffsdefinition:

Sie beziehen aufgrund Ihrer Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Einkommensteuergesetz 1988 (in Hinkunft EStG genannt).

Gemäß § 2 Abs 4 Zi. 2 EStG sind die Einkünfte aus dieser Tätigkeit der Überschuß der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16 EStG). Das bedeutet, daß Ihre Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung Ihrer Einkünfte im § 16 EStG geregelt sind.

Der § 16 Abs. 1 Zi 9 EStG sagt unter anderem aus, daß Aufwendungen für Reisen als Werbungskosten anzuerkennen sind, soweit sie die Höhe der in § 26 Zi 4 EStG genannten Beträge nicht übersteigen.

§ 26 EStG schließlich (betitelt: Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen) sagt in seiner Ziffer 4, daß eine Dienstreise dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt.

In den Lohnsteuerrichtlinien 2000, die die bestehenden Gesetze ergänzen und erläutern, steht in Randziffer 278:

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Zi 9 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer im Inland von mindestens drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Randziffer 279: Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Zi. 9 EStG sich mit dem Reisebegriff in der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 5 EStG deckt, (VwGH 11.6.91, Zahl 91/14/0074) gelten die getroffenen Ausführungen **für alle Einkunftsarten**.

Gemäß all der oben zitierten Bestimmungen geht hervor, daß die Voraussetzungen für die Anerkennung von Diäten als Werbungskosten, das sind Mindestdauer 3 Stunden und Mindestentfernung 25 km, auch für Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten, und die Korrekturen Ihrer Reiserechnung zurecht erfolgt sind."

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin ergänzend zur Berufung wie folgt aus:

*"Das Finanzamt Wiener-Neustadt übersieht bei der Ablehnung der Anerkennung der vorgelegten Reisegebühren wegen Nichteinhaltung der 25-km-Regel, dass der Begriff "Reise" drei unterschiedliche Teilbegriffe/Fälle umfasst:*

- a) *Die betriebliche Reise.*
- b) *Die beruflich veranlasste Reise.*
- c) *Die Dienstreise.*

*Während bei den ersten beiden Reisearten die 25-km-Regel außer Zweifel steht, unterscheidet sich die Dienstreise von diesen Fällen dadurch, dass die 25-km-Regel gerade nicht zum Tragen kommt, sondern die Dienstreise im Sinne des EStG bereits ab Verlassen des Dienstortes (=Büro, etc.) beginnt. Dies ist einwandfrei aus den §§ 4 Abs. 5, 16 Abs. 1 Z. 9 und 26 Z. 4 EStG ableitbar. Der nachweisbare Unterschied zwischen Dienstreisen und beruflich veranlassten Reisen liegt im Wesentlichen darin, dass bei einer Dienstreise ein ausdrücklicher Auftrag des Dienstgebers vorliegt. Genau das ist jedoch bei Gendarmeriebeamten der Fall; für jede Dienstreise wird eine schriftliche Weisung erteilt (Dienstvorschreibung und/oder Reiseauftrag)."*

Der Aufforderung durch das Finanzamt zur persönlichen Vorsprache am 30. November 2001 zwecks Besprechung der Berufung wurde vom Bw nicht Folge geleistet. In einem Telefonat am 20. November 2001 ersuchte der Bw seine Berufung der II. Instanz vorzulegen.

Mit Bericht vom 26. November 2001 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im Zuge der Einkommensteuererklärung können "Ausgaben" im Zusammenhang mit nicht-selbständigen Einkünften geltend gemacht werden. Die gesetzliche Grundlage dafür ist § 16 EStG 1988.

Der in § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 verwendete Begriff "ausschließlich beruflich veranlasste Reise" ist den in § 4 Abs. 5 EStG 1988 verwendeten Begriff "ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise" gleichzusetzen und nicht den in § 26 Z 4 EStG 1988 verwendeten Begriff "Dienstreise". Eine Reise im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 und des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nur vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (z.B. Ort des Betriebes) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. Eine derartige Reise liegt nur dann vor, wenn sie auf größere Entfernung über den Ortsbereich hinaus unternommen wird. Für das Vorliegen einer solchen Reise muss nach der Rechtsprechung eine Strecke von etwa 25 km zurückgelegt werden, wobei die Entfernung nicht nach der Luftlinie, sondern nach jener Strecke zu Berechnung ist, auf der die Fortbewegung unter Berücksichtigung der Gelände-verhältnisse erfolgt. Für den Anspruch auf die Tagesgebühren kommt es daher auf die Über-

schreitung der erwähnten Entfernung von dem Ort aus an, der zur Erfüllung des dienstlichen Auftrages verlassen worden ist. Dies ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einer Reise eines Arbeitnehmers stets der Dienstort, zumal auch die Kenntnis des Arbeitnehmers über die kostengünstigste Möglichkeit der Verpflegung am Dienstort vorausgesetzt werden kann. (vgl. VwGH 28.1.1997, 93/14/0076)

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsplatz nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, 96/13/0132, welches zu einem Beamten der Staatsanwaltschaft ergangen ist, der Dienst an mehreren burgenländischen Bezirksgerichten versehen hat und an Ortsaugenscheinverhandlungen im gesamten Burgenland teilnahm, entschieden, dass in typisierender Betrachtungsweise von der Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im Einsatzgebiet auszugehen ist. Hinsichtlich der Vertrautheit mit den Verpflegungsmöglichkeiten stellt das Einsatzgebiet somit einen einzigen Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin liege, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Für das Erreichen jenes Zeitraumes, der für das Verschaffen ausreichender Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten notwendig ist, sind auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen, nicht zusammenhängenden Tagen zu berücksichtigen. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang es nicht als rechtswidrig erkannt, wenn die Behörde den Verpflegungsmehraufwand nur für den Aufenthalt der ersten 15 Tage anerkennt.

Im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) Tätigkeit an einem Einsatzort stehen ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zu.

## **B) Anwendung auf den berufungsgegenständlichen Fall**

Aus den vom Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 2000 ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit des Bw vor allem auf den Bezirk Mödling und auf Wien erstreckte. Dieses Gebiet, in dem der Bw hauptsächlich seine Tätigkeit ausübte stellt das Einsatzgebiet des Bw dar. Da der Bw auch bereits in den Vorjahr in diesem Gebiet tätig war und somit davon ausgegangen werden kann, dass der Bw die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Einsatzgebiet kennt, werden die beantragten Diäten für dieses Einsatzgebiet nicht gewährt.

Von den Diäten laut vorgelegter Reisekostenabrechnungen entfallen 7.768,00 S auf Fahrten die nur im Einsatzgebiet durchgeführt wurden; der Rest von 10.799,00 S betrifft Reisen außerhalb des oben bezeichneten Einsatzgebietes.

Hinsichtlich der beantragten Diäten für jene Tage, an denen Reiseziele außerhalb des Einsatzgebietes bereist wurden, wird festgehalten, dass in Rabenstein/Warth und in St. Pölten, aufgrund der Tatsache, dass diese Orte wiederkehrend und regelmäßig bereist wurden, ab dem 6. Aufenthalt ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Ab diesem Zeit-

punkt können für Tage an denen der Bw an diesen Orten tätig wurde keine Diäten gewährt werden. Dies betrifft folgende Tage:

Datum	Reiseziel	Aufenthalt	Beginn	Ende	beantragte Differenz- werbungskosten
15.5.2000 bis 19.5.2000	Rabenstein/Warth	6 bis 10	07:00	15:30	1.569,00
18.9.2000	St. Pölten	6	07:30	18:15	74,00
19.9.2000	St. Pölten	7	07:15	17:15	74,00
20.9.2000	St. Pölten	8	07:00	17:45	74,00
16.10.2000 bis 19.10.2000	Rabenstein/Warth	11 bis 14	07:30	14:00	1.290,00
20.10.2000	Rabenstein/Warth	15	07:30	14:30	240,00
13.11.2000 bis 17.11.2000	Rabenstein/Warth	16 bis 20	07:30	15:00	1.680,00
<b>Summe</b>					<b>5.001,00</b>

Die beantragten Diäten für die übrigen Fahrten außerhalb des Einsatzgebietes, in Höhe von (10.799,00 S-5.001,00 S) 5.798,00 S (421,36 €), werden gewährt.

Die Werbungskosten betragen somit insgesamt, einschließlich der bereits im Erstbescheid berücksichtigten anderen Werbungskosten, 10.051,00 S (730,44 €).

Hinsichtlich der Ausführungen des Bw, dass andere Finanzämter Reisen unter 25-km-Entfernung anerkannt hätten, wird mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH (z.B. 18.12.1996, 94/15/0151) die Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in S

1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in €

Wien, am 18. Mai 2005